

DEC F

SESSION 2003

DROIT FISCAL

Éléments indicatifs de corrigé

*Ce dossier présente des éléments de corrigé à l'attention des correcteurs.
Plusieurs questions appellent des réponses rédigées de la part des candidats. Seules les idées clés sont proposées, de manière schématique, pour permettre une approche ouverte des réponses des candidats ; ce document ne constitue donc pas un modèle.
Si des candidats ont formulé des hypothèses justifiées, conformément à l'avertissement de page de garde, il convient de les respecter.*

1.1. L'activité industrielle se situe dans le champ d'application de la TVA et ouvre droit à déduction.

L'activité de gestion de portefeuille se situe hors du champ d'application de la TVA et n'ouvre pas droit à déduction.

La société PENELOPE est un assujetti partiel, le droit à déduction de la TVA est alors fonction du type de bien ou service consommé :

- déduction à 100 % pour les biens et services affectables au secteur industriel ;
- déduction impossible pour les biens et services affectables au secteur financier ;
- déduction limitée à la clé de répartition pour les biens et services à usage mixte.

1.2. La société PENELOPE exerce à la fois une activité de ventes de biens et une activité de prestation de services, la TVA est donc exigible à la livraison pour les ventes de biens et à l'encaissement pour les prestations de services. Pour l'activité de services, la société aurait pu éventuellement exercer l'option pour les débits afin d'unifier son régime d'exigibilité ; option en l'espèce non exercée.

1.3. Le chiffre d'affaires étant supérieur à 763 000 € HT, le régime d'imposition est celui du régime réel normal. La société doit souscrire mensuellement une déclaration de TVA accompagnée du règlement correspondant effectué par virement.

1.4. Les ventes à l'étranger sont qualifiées d'exportations (ventes au Japon), de livraisons intra communautaires (ventes en Italie) et par assimilation de ventes en suspension de taxe.

- elles sont exonérées de TVA en principe (si le client possède un numéro d'identification pour les livraisons intra communautaires) ;
- elles ne remettent pas en cause le droit à déduction de la TVA ;
- les exportations de service hors union européenne sont assimilées à des exportations (voir régime ci-dessus) ;
- les prestations de service intra-communautaires (CGI 259 A°bis) :
 - * prestations ponctuelles : ce sont des opérations localisables, ici matériellement effectuées à l'extérieur de la France (exonération en France, sauf si le preneur n'est pas identifié) ;
 - * contrat de maintenance : les travaux sont a priori effectués en faveur d'assujettis ressortissant de l'union européenne.
- l'éventuel crédit de TVA lié aux exportations ou livraisons intra communautaires est remboursable immédiatement (procédure du remboursement mensuel) dans la limite de la TVA fictivement calculée sur les opérations du commerce international.

2.1. TVA due au titre des opérations du mois de juillet 2003 :

	OPERATIONS	BASE	TVA coll	TVA déd
Factures établies	Kugelhof, liv. de bien. TVA exigible à la livraison.	50 000	9 800	
	Valmezier, liv. de bien. idem.	10 000	1 960	
	Magali, maintenance = prestation de services, TVA exigible à l'encaissement.			
	Léonardo, livraison intra communautaire, exonérée en France.		0	
	Akiko, exportation, exonérée.		0	
Encaissement	Ludwig, acompte sur livraison. TVA non exigible.			
	Kugelhof, traite. TVA non exigible à l'encaissement.			
	Marie, encaissement, prestation de services.	11960/1,196=10000	1 960	
Factures reçues	Diva, acquisition intra communautaire d'immobilisation.	20 000	3 920	3 920
	Planpub, prestation de services, TVA exigible lors de l'encaissement.			
	Façonitou, TVA exigible lors de l'encaissement.			
	EDF, prestation, mais EDF a opté pour les débits donc TVA déductible.			500
Règlements effectués	Façonitou, acompte/prestation de services : TVA déductible sur l'acompte.	5980/1,196=5000		980
	Diva, acompte sur livraison de bien. Aucune incidence sur la TVA.			
	Planpub, acompte sur prestation de services : TVA déductible.	2392/1,196=2000		392
			17 640	
				5 792

2.2. TVA due au titre du mois de juillet 2003 : $17\ 640 - 5\ 792 = 11\ 848$.

Le crédit de TVA constaté au titre du mois vient s'imputer sur le montant de la TVA due :

$$\text{TVA à payer} : 11\ 848 - 2\ 300 = 9\ 548.$$

3 – Transfert du matériel informatique :

La SNC est une entreprise partiellement assujettie.

Le transfert du matériel aboutit à l'affectation du bien à des opérations situées exclusivement dans le champ d'application de la TVA avec une clef de répartition de 100 %. En conséquence, ce transfert à l'intérieur du délai de régularisation, aboutit à constater au profit de la société un complément de TVA déductible, compte tenu d'une clef de répartition initiale de 75 %.

TVA initialement non déduite : $4000 \times 25\ \% = 1\ 000$.

Complément de TVA déductible en 2003 : $1/5 \times 1\ 000 = 200$.

4 – Conséquences du retard dans le dépôt de la déclaration de TVA :

Le retard de dépôt de la déclaration de TVA entraîne en principe l'application d'un intérêt de retard de 0,75 % par mois avec une majoration de 10 % si la déclaration est déposée avant mise en demeure de l'administration.

DOSSIER 2 : DETERMINATION DE RESULTAT FISCAL - IS

1 - Calcul du résultat fiscal :

Eléments	DEDUCTIONS	REINTEGRATIONS	Commentaires
Résultat comptable		171 420	
Redressement		4 753	IS = impôt non déductible.
Quote part de résultat de SNC 2001	6 458		$12916 \times 50\%$ = montant distribué enregistré en produit et déjà imposé en 2001.
Quote part de déficit de SNC 2002	3 454		$6908 \times 50\%$ = montant immédiatement déductible car SNC transparente fiscalement.
Dividendes de société italienne			Enregistrés en produits financiers et imposables, ne bénéficient pas du régime des sociétés mères.
Intérêts de comptes-courants d'associés		2 000	$100\,000 \times (7\% - 5\%) = 2000$ plafond de 1.5 fois le capital social non atteint.
Dividendes des filiales	2 775	225	Exonération à hauteur de : $3\,000 - [5\% \times (3\,000 - 1\,500)] = 2\,775$.
Moins value nette à LT		720	Imputable uniquement sur les plus values à LT ultérieures.
Reprise provision pour risque de non récupération de l'IFA	4 753		Le montant du redressement fiscal peut être utilisé pour imputer l'IFA. La provision devient donc sans objet mais la reprise n'est pas imposable car la dotation n'est pas déductible.
TOTAL	17 440	178 893	} calculs non demandés aux candidats.
RESULTAT FISCAL	161 453		

Le résultat fiscal est arrondi à 161 400 €.

2 - Calcul de l'impôt :

2.1. Imputation des déficits antérieurs :

Résultat fiscal 2002	161 400		
- déficit ordinaire 2000	- 30 940	}	
- déficit ordinaire 2001	- 22 678		
- amortissements réputés différés 2000	- 29 500		
- amortissements réputés différés 2001	- 18 282		
			<u>101 400</u>

résultat imposable après imputation des déficits 60 000

IS au taux de droit commun $60\,000 \times 33.1/3\%$	20 000	
- crédit d'impôt sur dividende de la société italienne ($15\,000 \times 20\% \times 2/3$)	- 2 000	
TOTAL IS dû	<u>18 000</u>	

2.2. Contribution additionnelle :

La base de calcul de la contribution est composée de l'IS dû au taux de droit commun et au taux allégé avant déduction des avoirs fiscaux et crédits d'impôt.

Montant de la contribution additionnelle : $3\% \times 20\,000 = 600$

2.3. Résultat net comptable :

$171\,420 - 18\,600 = 152\,820$ €.

3 - Acomptes et liquidation de l'IS dû :

3.1. 1^{er} acompte à payer entre le 20/02/03 et le 15/03/03 :

base de calcul = résultat fiscal 2001 = déficit → acompte théorique = 0 → La société doit payer l'IFA de 15 000 €.

Liquidation de l'IS 2002 à payer avant le 15/04/03 :

Montant théorique : 18 000 €

Contribution additionnelle : 600 €

Acomptes payés en 2002 : 0 les exercices 2001 et 2000 étant déficitaires

IFA imputables : IFA 2001 10 247 (15 000 - 4 753 redressement fiscal imputé sur l'IFA)

IFA 2002 15 000

IFA 2003 15 000

L'IFA ne peut être utilisée pour payer les contributions additionnelles, l'IFA n'est donc imputable que sur l'IS dans le cas de la société TANIS.

Solde dû au 15/04/03 :

	IS à payer	solde	IFA restant à imputer
IS dû	18 000		
- IFA 2001	- 10 247	7 753	
- IFA 2002	- 7 753	0	7 247
- IFA 2003			15 000
TOTAL	0		22 247

Montant à payer le 31/04/03 : 600 € de contribution additionnelle.

2^{ème} acompte à payer entre le 20/05/03 et le 15/06/03 :

Base de calcul = résultat fiscal 2002 après imputation des déficits soit 60 000 €.

Montant du 2^{ème} acompte théorique : 60 000 x 8.33 % x 2 = 9 996 (ou 10 000) €.

Imputation possible de l'IFA 2002 : 7 247 €.

d'une fraction de l'IFA 2003 : 2 749 (9 996 - 7 247) €.

Acompte à payer effectivement : 0

L'imputation de l'IFA sur les acomptes n'est toutefois définitive que lorsque le résultat fiscal est connu et suffisant pour ne pas remettre en cause le montant des acomptes théoriques.

3.2. L'IFA 2002 est imputable avant le 31/12/2004 et l'IFA 2003 est imputable avant le 31/12/2005 sur les acomptes, soldes ou redressements éventuels d'IS arrivant à échéance entre le 15/04/03 et les dates limites d'imputation.

DOSSIER 3 : ACTIONNAIRE-DIRIGEANT

1 - Les rémunérations perçues par un président de conseil d'administration relèvent de la catégorie des traitements et salaires. Madame CAMILLE doit donc déclarer l'intégralité de sa rémunération dans cette catégorie. Elle bénéficiera de la déduction forfaitaire de 10 % et de l'abattement général de 20 %.

2 - Les dividendes sont à déclarer dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers pour leur montant brut, c'est-à-dire le net perçu majoré de l'avoir fiscal. Madame CAMILLE a perçu 3 € par action soit 7 500 € en tout ; elle devra déclarer $7\,500 + (50\% * 7\,500) = 11\,250$ € sur sa déclaration de revenus souscrite début 2003 au titre des revenus de 2002.

Le cas échéant, Madame CAMILLE pourra bénéficier d'un abattement sur le montant de ces dividendes.

3 - La cession d'actions est soumise aux droits d'enregistrement à l'exception de la cession d'actions cotées non constatée dans un acte.

Les droits se calculent au taux de 1 % et sont plafonnés à 3 049 €. Ils sont à la charge de l'acquéreur.

4 - Cession à Monsieur PIERRE :

La cession à Monsieur PIERRE entraîne la constatation d'une plus-value de cession de 150 000 € qui sera imposée au taux réduit proportionnel de 16 % + prélèvements sociaux soit 26 %. En effet, compte-tenu du montant des cessions réalisées, le plafond d'exonération est largement dépassé.

Cession à Mademoiselle CAMILLE :

La différence essentielle réside dans le fait qu'il s'agit d'une cession de participation qui représente plus de 25 % du capital et qui est faite à l'intérieur du groupe familial. La plus-value de cession peut alors être exonérée si l'acquéreur s'engage à conserver les titres pendant cinq ans ou à ne pas les revendre à l'extérieur du groupe familial pendant cette période.

5 - La déclaration d'ISF de 2003 est fonction de la situation au 1^{er} janvier 2003. A cette date, Madame CAMILLE est toujours propriétaire des actions.

Toutefois, cette participation va bénéficier de l'exonération applicable aux biens professionnels dans la mesure où :

- elle représente plus de 25 % du capital de la société ;
- Madame CAMILLE exerce des fonctions de direction dans cette société ;
- elle retire de ces fonctions de direction plus de la moitié de ses revenus professionnels.